Erario in «fuorigioco» se la ripartizione è completa

Le indicazioni

I principali chiarimenti della circolare

- **Rilevanza fiscale esclusa.** Per la circolare n. 42/E dell'agenzia delle Entrate non sussiste residuo attivo suscettibile di essere valorizzato fiscalmente se la procedura concorsuale si è conclusa per la ripartizione finale dell'attivo o insufficienza dello stesso attivo
- **Le altre «chiusure».** Nel caso di chiusura della procedura per inesistenza del passivo o per integrale pagamento dei creditori il ritorno in bonis è caratterizzato dall'esistenza di un residuo attivo valutabile fiscalmente. Il fallito, secondo le Entrate, dovrà riassumere nel proprio patrimonio i beni al costo fiscalmente rilevante. Soltanto se i beni restituiti al fallito saranno da quest'ultimo alienati troverà applicazione il meccanismo ordinario di tassazione delle plusvalenze. Non si verifica alcuna tassazione al momento della restituzione dei beni da parte del curatore
- **Le passività.** Secondo le Entrate, le passività non insinuate o rinunciate sono irrilevanti ai fini della determinazione del residuo attivo. I debiti non conosciuti dal curatore non possono essere considerati poiché non ne è stato tenuto conto al momento della quantificazione del patrimonio netto iniziale
- **Riserve e fondi.** Le riserve e i fondi in sospensione di imposta devono essere ricostituiti nel primo bilancio successivo alla chiusura della procedura. Gli eventuali utilizzi della curatela non fanno venir meno la condizione di sospensione di imposta

Raffica di indicazioni da parte delle Entrate sul rapporto fallimento-fiscalità. Con la circolare n. 42/E del 4 ottobre 2004, infatti, l'Agenzia ha fornito un'articolata serie di chiarimenti sulla fiscalità delle procedure concorsuali. Il documento, in particolare, si è soffermato sui temi della determinazione del residuo attivo della procedura e sulle posizioni fiscali "sospese" alla data di apertura del fallimento.

La determinazione del residuo attivo. La definizione del concetto di residuo attivo della procedura è determinante ai fini dell'individuazione dell'ammontare del reddito d'impresa soggetto a tassazione nel periodo fallimentare.

Il residuo attivo consiste nel complesso delle disponibilità che vengono restituite al fallito in seguito alla soddisfazione di tutti i creditori ammessi al concorso, nonché a seguito del pagamento del compenso del curatore e delle spese di procedura. La sua determinazione varia a seconda delle modalità di chiusura del fallimento e della liquidazione coatta amministrativa. Queste procedure, infatti, possono chiudersi per diversi motivi, normativamente previsti, in relazione ai quali si pone la questione della determinazione del residuo attivo ai fini fiscali.

La circolare ha precisato che non sussiste alcun residuo attivo suscettibile di essere valorizzato fiscalmente nel caso in cui la procedura concorsuale si sia conclusa o per la ripartizione finale dell'attivo o per insufficienza dello stesso attivo. Nel primo caso, infatti, ciò che determina la chiusura è l'insufficienza dell'attivo rispetto alle ragioni degli aventi diritto che rimangono, in tutto o in parte, insoddisfatti; nel secondo la chiusura è determinata dalla mancanza di un attivo da ripartire tra i creditori ammessi al passivo.

Una situazione diversa si verifica, invece, nei casi di chiusura della procedura per inesistenza del passivo o per integrale pagamento dei creditori: in queste ipotesi il ritorno in bonis dell'ex fallito è caratterizzato dalla sussistenza di attività costituenti, appunto, il residuo attivo dell'attività di liquidazione concorsuale valutabile fiscalmente.

Per queste ipotesi l'Agenzia ha precisato che, non avendo il fallito al momento dell'apertura della procedura concorsuale perso la titolarità dei beni ricompresi nella procedura, dovrà riassumere nel proprio patrimonio i beni del residuo attivo al costo fiscalmente rilevante, assoggettandoli al regime proprio dei beni relativi all'impresa.

Di conseguenza, il curatore sarà tenuto alla valorizzazione dei beni del residuo attivo secondo il valore preesistente al fallimento e, quindi, sulla base del costo fiscalmente riconosciuto. Solamente se i beni così residuati e restituiti al fallito saranno da quest'ultimo alienati, troverà applicazione l'ordinario meccanismo di tassazione delle plusvalenze patrimoniali (articolo 86 del Tuir), manifestandosi il presupposto impositivo. In questo modo, ha chiarito la circolare n. 42/E, non si verifica alcuna tassazione al momento della restituzione dei beni.

In relazione, invece, alla deducibilità di passività non insinuate o successivamente rinunciate, l'Agenzia ha chiarito che queste passività sono irrilevanti ai fini della determinazione del residuo attivo. Infatti, i debiti non conosciuti dal curatore non possono essere considerati poiché non ne è stato tenuto conto in sede di quantificazione del patrimonio netto iniziale.

Le posizioni fiscali sospese alla data di apertura del fallimento. La seconda parte dei chiarimenti dell'agenzia delle Entrate si sofferma, invece, sulla situazione del ritorno in bonis dell'impresa in seguito alla chiusura del fallimento.

È necessario, infatti, regolamentare le vicende attinenti alla prosecuzione dell'attività, tenuto conto del fatto che durante la procedura fallimentare avviene una sospensione dell'operatività delle ordinarie regole di determinazione del reddito d'impresa. È necessario, in particolare, operare il confronto tra il patrimonio netto rilevato all'atto della chiusura del fallimento, ossia il residuo attivo restituito all'ex fallito, rispetto a quello determinato in precedenza all'atto dell'avvio della procedura concorsuale.

05-OTT-2004 Il Sole 24 ORE da pag. 25
Quotidiano Milano Direttore: Guido Gentili Lettori Audipress 1204000

In questa situazione, le riserve e i fondi in sospensione d'imposta risultanti dal bilancio redatto dal curatore devono essere ricostituiti nel primo bilancio successivo alla chiusura della procedura concorsuale, al netto dell'importo eventualmente utilizzato nel corso di quest'ultima.

Le quote residue di eventuali plusvalenze, dal canto loro, non devono essere assoggettate a tassazione se, anteriormente all'apertura del fallimento, siano state oggetto di concorso solo parziale alla formazione dell'imponibile Ires. Per tale ragione la circolare n. 42/E ha sottolineato che nel primo periodo d'imposta successivo alla chiusura del fallimento le quote rateizzate di plusvalenze che sarebbero state originariamente imponibili nel periodo fallimentare andranno recuperate a tassazione.

I chiarimenti dell'Agenzia si chiudono proprio con l'esemplificazione pratica di un'ipotesi di tassazione nel caso della rateizzazione, che specifica i momenti dell'adempimento fiscale.

LUIGI FERRAJOLI

«Rimanenze» post-chiusura con regole d'impresa